Die steuerliche Heranziehung der Handelsgesellschaften in Preußen

in ihrer geschichtlichen Entwicklung seit dem Jahre 1851

Auszug

aus der

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Staatswissenschaften

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Vereinigten Friedrichs-Universität Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Erhard Teschner

aus Striegau i. Schles.

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

Referent: Professor Dr. Gustav Aubin

1922

Druck von D. Guttmann, Breslau 1.

Gewidmet
meinem hochverehrten Lehrer,
Herrn Dr. ing. Albert Täschner,
Berlin.

Als das bürgerliche Recht in Preußen dazu überging, Personenvereinigungen, — spez. Handelsgesellschaften — an Stelle des Charakters der römischen societas den einer rechtlich selbständigen Person zu geben, war für den Steuerfiskus die Grundlage und Möglichkeit geschaffen, diese Rechtssubjekte auch als Steuersubjekte zu betrachten, die vollständig selbständig neben den erst sie bildenden natürlichen Personen stehen. Die Konsequenz ist, daß Mitglieder von solchen Korporationen zwar nicht theoretisch, aber doch faktisch einer Doppelbesteuerung unterliegen. Die Entwickelung der Besteuerung der Handelsgesellschaften in Preußen ist nun im wesentlichen gekennzeichnet durch den Wandel in der Auffassung, wie solche Vereinigungen im Rahmen der allgemeinen anerkannten Prinzipien steuerlich zu erfassen sind.

Grundsätzlich ist zunächst ganz allgemein zu untersuchen, wie rein juristisch, rein volkswirtschaftlich theoretisch und schließlich volkswirtschaftlich praktisch die Frage nach der sog. Doppelbesteuerung entschieden werden müßte, und erst nach dieser Feststellung kann beurteilt werden, ob die Folge der Steuerdaten eine Entwickelung, und zwar eine Entwickelung nach einer ganz bestimmten Richtung gezeitigt hat.

Anerkanntermaßen zählen die Aktiengesellschaften, die Kommanditgesellschaften auf Aktien, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die Genossenschaften fast unbestritten als juristische Personen, während die offenen Handelsgesellschaften und stillen Gesellschaften als solche nicht betrachtet werden. Die Grundtype der einen Kategorie stellt unzweifelhaft die A.-G. dar, die Grundtype der anderen die offene Handelsgesellschaft. Betrachten wir diese beiden Typen rein juristisch, so ist festzustellen, daß die A.-G. ein neben ihren Aktionären selbständiges Dasein führt, steuerlich also wie eine natürliche Person zu behandeln sei. Versucht man dagegen die wirtschaftlichen Unterschiede zwischen einer A.-G. und einer offenen Handelsgesellschaft festzustellen, so kommt man zu dem Ergebnis, daß beide Formen der Gesellschaftsbildung im Grunde den gleichen

Zweck verfolgen, den Erwerbszweck. Wenn auch die A.-G. wie eine selbständige Person handelt, so hat dieses nur juristische Bedeutung; denn der Erwerbszweck ist für sie doch keineswegs der Endzweck, sondern der Erwerb zum eigenem Frommen bildet nur eine Durchgangsstation für die Weiterverteilung bzw. für die Kapitalakkumulation zu Gunsten der einzelnen Aktionäre. Daß durch die Form der A.-G. gewisse wirtschaftliche Aufgaben leichter gelöst werden können, als durch die der offenen Handelsgesellschaft, ist eine Sache für sich; die A.-G. ist als eine notwendig gewordene Schöpfung des augenblicklichen Wirtschaftssystems anzusehen, das ungeheuere Kapitalassoziationen erfordert. Es ist daher volkswirtschaftlich theoretisch eine Sonderbesteuerung der A.-G. nicht zu rechtfertigen, ein Standpunkt, den auch Adolf Wagner rückhaltlos einnimmt.

Ganz anders stellt sich aber die Frage dar, ob nicht eine Besteuerung der A.-G. aus Zweckmäßigkeitsgründen zu erfolgen habe, und diese Frage muß bejaht werden. Gerade die Form der A.-G. bringt es mit sich, daß die einzelnen Aktionäre dem steuerlichen Zugriff bzw. der Besteuerung vom Erwerb und Besitz sich sehr leicht entziehen können, teils dadurch, daß sie im Ausland wohnen, teils auch dadurch, daß sie im Inland ihr Einkommen aus Aktienbesitz ohne Gefahr verbergen können. Es ist daher notwendig, daß das Einkommen der Aktionäre an der Quelle erfaßt wird; allerdings tritt hier bewußt eine Abweichung des allgemein anerkannten Prinzips „Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit" ein. Diese Besteuerung gewinnt daher leicht den Charakter einer Objektsteuer, den naturgemäß die Vertreter der strengen Auffassung, daß die A.-G. ein für sich selbst bestehendes Subjekt ist, bestreiten müssen.

Bei der Aufstellung eines steuerlichen Einkommens der A.-G. muß ferner darauf Rücksicht genommen werden, daß das Einkommen in zwei Teile zerfällt und zwar in Dividende und Rückstellungen. Der auszuschüttende Teil kann mit einer höheren Steuer erfaßt werden; es geschieht dies auch tatsächlich in den modernen Steuergesetzen: 1. durch einen höheren Tarif für diesen Teil des Einkommens, 2. z. T. durch eine besondere Steuer, die Kapitalsertragssteuer. Dadurch aber, daß trotz aller Verschiedenheiten, in den beiden soeben genannten Tarifen, diese Tarife selbst nicht allzusehr überspannt werden, kann die Doppelbesteuerung, die ja dadurch eintritt, daß die zur Ausschüttung gelangte Dividende nochmals beim Empfänger als Einkommen versteuert wird, entschieden gemildert werden.

Die Vertreter der krassen Auffassung, daß die A.-G. auch steuerlich ein selbständiges Subjekt ist, müssen auch bez. der Besitzsteuer zu der Auffassung gelangen, daß die A.-G. neben den einzelnen Aktionären, die u. A. auf Grund ihres Aktienbesitzes zur Besitzsteuer herangezogen werden, selbständig der gleichen Steuer zu unterwerfen ist. Würde man dieser Auffassung vollständig Raum geben, so könnte man die Härte nicht verstehen, die dadurch entstände, wenn eine offene Handelsgesellschaft, die ja als solche zu keiner Besitzsteuer veranlagt werden kann, sich aus irgend welchen internen Gründen zu einer A.-G. umwandelt, ohne daß erkennbare wirtschaftliche Folgen daran geknüpft werden (z. B. eine Familien-A.-G.); steuerlich würde dieses aber sofort die Konsequenz haben, daß eine doppelte Heranziehung des Besitzes zur Vermögungssteuer einträte. Wieder sind es Zweckmäßigkeitsgründe, die auch hier für eine selbständige — nicht notwendig gleiche — Besitzbesteuerung der A.-G. sprechen. Sie im Rahmen einer gesunden Besteuerung zu halten, ist Sache des Finanzgesetzgebers.

Das Wesen der Objektsteuer brauchte für unsere vorliegende Arbeit nicht eigentlich untersucht zu werden, da, wie der Name schon sagt, die Objektsteuer nicht an die Person des einen Gewerbebetrieb Besitzenden geknüpft ist, sondern bei diesen Steuern lediglich das Objekt als solches Steuerbemessungsgrundlage ist. Zu Vervollständigung des Gesamtbildes kann aber an der Darstellung der Objektsteuer nicht vorbeigegangen werden; zumal außerdem stellenweise verdeckt doch eine Differenzierung je nach dem Rechtscharakter des den Gewerbebetrieb Innehabenden stattgefunden hat.

Erstmalig brachten die Jahre 1851—90 eine besondere Besteuerung der juristisch selbständigen Gesellschaften. Natürlicherweise lag diese Besteuerung noch sehr im Argen. Im wesentlichen hatte nur eine Besteuerung der Eisenbahn-A.-G. stattgefunden, die aber jedoch nach kurzer Zeit wieder aufgehoben wurde und durch eine allgemeine Besteuerung der A.-G. ersetzt werden sollte. Letztere ist aber nicht zur Ausführung gekommen. Es besteht ein großer Streit darüber, ob diese Besteuerung der Eisenbahn-A.-G. eine wirkliche Einkommen- oder nur Objektsteuer war. Wagner neigt zu der Auffassung einer Einkommensteuer.

Die große Finanzreform von Miquel 1891, die erst durch die letzte Reform von 1919 abgelöst wurde, brachte dann die rein juristische These zur vollen Geltung. A.-G. galten grund-

sätzlich auch steuerlich als selbständige Personen und wurden demgemäß ohne jeden Vorbehalt wie natürliche Personen behandelt. Der Tarif war progressiv. Gemildert war diese Einkommensbesteuerung bei den G. m. b. H.; doch dürfte die Ursache hierfür weniger in volkswirtschaftlichen Gründen zu suchen sein, als vielmehr in dem Streit über den rechtlichen Charakter dieser Gesellschaftsform. Die Objektsteuer zeigte in diesem Zeitabschnitt trotz staatlicher grundsätzlicher Regelung große Auswüchse, da sie fast vollständig den Kommunen abgetreten wurde. Die einzelnen Gewerbesteuerordnungen konnten ja die Form der Personenvereinigungen theoretisch nicht berücksichtigen; tatsächlich schnitten aber gewisse Ortsstatuten die Bestimmungen so zu, daß faktisch bestimmte Gruppen von Personenvereinigungen besonders betroffen wurden. Noch stärkere Auswüchse traten bei der Objektbesteuerung nach Beendigung des Krieges auf, was im einzelnen näher dargelegt wird.

Schon das Jahr 1913, sowie einzelne Kriegsjahre hatten Steuern gezeitigt, die dem System nach als Vorläufer für die Reform nach 1919 gelten mußten. Es hatte sich doch allmählich in der verflossenen Periode gezeigt, daß eine Überspannung der juristischen Denkweise in finanzwirtschaftlichen Fragen nicht immer zweckdienlich sein konnte. Die großen Vermögenssteuern (Wehrbeitrag und Kriegsabgabe) waren daher so aufgestellt, daß eine Doppelbesteuerung der juristischen Personen und der Anteilseigner nach Möglichkeit vermieden wurde. Dasselbe gilt bei der Vermögenssteuer nach 1919, dem Reichsnotopfer und ist auch geplant für die großen kommenden Vermögenssteuern. Die gleiche Auffassung hatte auch Raum gewonnen bez. der Einkommensbesteuerung. Die Einkommensbesteuerung der juristisch selbständigen Handelsgesellschaften ist nicht bloß formell, sondern auch tatsächlich aus dem Rahmen der Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen herausgehoben worden, und hat grundsätzlich solche Änderungen durchgemacht, daß die Besteuerung dem Charakter nach sehr von der eigentlichen Einkommensbesteuerung abweicht. Wenn es natürlich trotzdem noch Unebenheiten gibt, so liegt dies daran, daß die Geldbedürfnisse des Staates nach dem Kriege wohl bewußt Ungerechtigkeiten in das Gesetz hineingebracht haben.